

**FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KUALITAS  
HASIL PEMERIKSAAN KEUANGAN NEGARA  
(Studi Kasus pada BPK RI Perwakilan Prov. Kepulauan Bangka Belitung)**

**Oleh:**

**Ivan Juniansyah**

**Nurul Fachriyah, SE., MSA., Ak**

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya Malang

*The purpose of this study is to determine the effect of training, experience, gender, age, and educational background of auditors to the quality of state financial audit. This study used 60 sample of auditors at Bangka Belitung Provincial Representative office with purposive sampling method. The method of analyzing data used is multiple linier regresion.*

*The result of the study showed that from the five variables that determine the quality of state financial audit result, only two variables that affect the quality of state financial audit result. The two variables are training and experience. While gender, age and educational background doesn't affect the quality of state financial audit result.*

*Keyword : The quality of audit results, Training, Experience, Gender, Age, dan Educational Background.*

## **1. PENDAHULUAN**

Terbitnya tiga paket Undang-Undang Keuangan Negara yaitu Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara; Undang Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara serta Undang Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara telah memberikan mandat yang besar serta memperkuat kedudukan Badan Pemeriksa Keuangan sebagai satu-satunya institusi yang memiliki kewenangan untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Kedudukan BPK yang semakin menguat salah satunya dapat dilihat dari peranan strategis BPK dalam menyelesaikan kasus-kasus korupsi yang menjadi perhatian banyak pihak. Audit investigatif yang dilakukan oleh BPK pada tahun 2009 mampu mengungkapkan kerugian negara sebesar 7,4 triliun pada Kasus Bank Century. Bahkan jauh sebelum adanya kasus bank century, audit yang dilakukan oleh BPK pada tahun 1999 telah berhasil mengungkapkan kasus Bantuan Likuiditas Bank Indonesia (BLBI) yang merugikan keuangan negara sebesar 138,4 triliun.

Sejalan dengan keberhasilan tersebut, laporan hasil pemeriksaan BPK juga memiliki peranan penting dalam penyelesaian tindak pidana korupsi. Laporan hasil pemeriksaan BPK banyak digunakan sebagai sumber informasi awal oleh aparat penegak hukum (Kepolisian, KPK, dan Kejaksaan) dalam melakukan penyelidikan adanya tindak pidana korupsi. Beberapa kasus yang menggunakan laporan hasil pemeriksaan BPK sebagai sumber informasi awal adalah kasus perjalanan dinas pada Dinas Kebudayaan dan Pariwisata Provinsi Kepulauan Bangka Belitung dan Kasus penyalahgunaan dana hibah KONI Kabupaten Bangka Selatan yang masih dalam proses penyidikan.

Keberhasilan BPK dalam mengungkapkan adanya indikasi tindak pidana korupsi tidak lepas dari kemampuan auditornya untuk menemukan dan mengungkapkan sebanyak mungkin kesalahan dan kecurangan yang dilakukan oleh *auditee* dalam laporan hasil pemeriksaannya. Carmichael dan Willingham (1971) yang dikutip oleh Irianto (2003) menjelaskan bahwa peran pendeteksian kecurangan sesungguhnya merupakan peran historis auditor (*the historical role of auditors*). Auditor dituntut untuk dapat mengungkapkan lebih banyak kecurangan yang

dilakukan oleh *auditee*. Kegagalan auditor dalam mengungkapkan kecurangan akan menimbulkan adanya potensi tuntutan hukum dari masyarakat sebagai *stakeholders* terbesar atas hasil pemeriksaan BPK. Irianto (2003) menyebutkan bahwa banyaknya tuntutan hukum dari pemakai informasi keuangan terhadap profesi auditor dikarenakan adanya *expectation gap* terkait dengan tanggung jawab auditor untuk mendeteksi kecurangan. Pemakai informasi keuangan memiliki ekspektasi bahwa auditor harus mampu untuk mendeteksi kecurangan dan melaporkannya ke publik, sedangkan auditor bekerja berdasarkan standar audit yang kadang tidak sejalan dengan ekspektasi publik.

Masyarakat menganggap bahwa BPK dalam melakukan setiap tugas pemeriksaannya harus mampu mengungkapkan setiap kecurangan yang terjadi dan mengungkapkan hal tersebut dalam laporan hasil pemeriksaannya. Disisi lain auditor BPK menganggap bahwa tanggung jawab mereka adalah untuk melakukan pemeriksaan yang mengacu kepada SPKN (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara), sehingga selama pemeriksaan telah dilaksanakan sesuai dengan SPKN, maka mereka merasa tanggung jawabnya telah terpenuhi terlepas dari ada atau tidaknya temuan terkait kerugian negara dalam laporan tersebut. Berdasarkan penjelasan di atas maka dapat ditarik kesimpulan bahwa laporan hasil pemeriksaan yang berkualitas adalah laporan hasil pemeriksaan yang sesuai dengan ekspektasi masyarakat yaitu laporan yang mengungkapkan sebanyak mungkin temuan terkait dengan kesalahan dan kecurangan yang dilakukan oleh *auditee*.

Kegagalan auditor BPK dalam mengungkapkan kesalahan dan kecurangan menyebabkan adanya tuntutan hukum yang menimpa auditor BPK tersebut. Beberapa kasus tuntutan hukum yang menimpa auditor BPK antara lain kasus suap yang menimpa 2 auditor pada perwakilan Sulawesi Utara terkait dengan pemberian opini WDP (Wajar Dengan Pengecualian) untuk Kota Tomohon, dan kasus suap lainnya yang menimpa auditor perwakilan Jawa Barat yang berkaitan dengan pemberian opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) pada kota Bekasi. Adanya potensi tuntutan hukum tersebut mendorong auditor untuk lebih berhati-hati dalam melakukan audit dan berusaha sebanyak mungkin mengungkapkan kesalahan dan kecurangan yang dilakukan *auditee*.

Erna dan Rahmat (2010) menjelaskan bahwa audit yang berkualitas adalah audit yang dilaksanakan oleh orang yang kompeten dan orang yang independen. Auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki kemampuan teknologi, memahami dan melaksanakan prosedur audit yang benar, memahami dan menggunakan metode penyampelan yang benar. Kompetensi tersebut dapat diperoleh melalui pelatihan, pengalaman audit yang diikutinya, dan latar belakang pendidikan yang dimilikinya. Auditor harus memiliki pengetahuan teknis dan keahlian profesional untuk melakukan suatu audit. Pelatihan secara berkala dapat digunakan sebagai upaya untuk meningkatkan kemampuan tersebut. Brown dan Stanner (1983) dalam Salsabila (2011) menjelaskan bahwa perbedaan pengetahuan diantara auditor akan berpengaruh terhadap cara auditor menyelesaikan sebuah pekerjaan. Dalam mendeteksi sebuah kesalahan, seorang auditor harus didukung dengan pengetahuan tentang apa dan bagaimana kesalahan tersebut terjadi.

Pengalaman juga merupakan faktor yang mempengaruhi kemampuan auditor. Semakin berpengalaman seorang auditor, maka semakin tinggi pula kemampuan teknis dan ituisinya untuk mendeteksi adanya potensi kesalahan dan kecurangan yang dilakukan *auditee*. Choo dan Trotman (2001) dalam Batubara (2008) menemukan bahwa item-item yang tidak umum (*atypical*) lebih banyak ditemukan oleh auditor yang berpengalaman dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman. PSP No 1 tentang Standar Umum Paragraf 4 menyatakan bahwa semua organisasi pemeriksa harus bertanggung jawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilakukan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut.

Pekerjaan audit merupakan pekerjaan yang memerlukan pemikiran yang sistematis, fokus dan analisis mendalam. Disamping faktor pelatihan dan pengalaman, auditor harus benar-benar mencurahkan waktu dan pikirannya untuk fokus dalam melaksanakan tugas pemeriksaan. *Gender* merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi kemampuan untuk

melakukan analisis dalam pekerjaan audit. Menurut Meyers dan Levy (1986) kaum pria kurang komprehensif dalam mengambil keputusan karena tidak menggunakan seluruh informasi yang tersedia. Perbedaan kemampuan dalam mengolah informasi ini akan berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam menemukan kesalahan dan kecurangan.

Faktor umur seorang auditor berkaitan erat dengan faktor pengalaman dan pelatihan yang telah diikutinya. Auditor yang berumur umumnya memiliki pengalaman yang tinggi dalam melakukan tugas auditnya dibandingkan dengan auditor muda. Dengan pengalaman yang tinggi maka auditor tersebut dapat dengan mudah untuk melihat titik kritis (*red flag*) atas suatu tindakan kecurangan atau *fraud*. Sasongko (2007:4) dalam Widiarta (2013) menyatakan bahwa faktor individu yang ikut berpengaruh terhadap profesionalisme auditor adalah umur

Seorang auditor dituntut untuk memiliki kemampuan yang lebih tinggi dari pelaksana atau *auditee*. Latar belakang merupakan pendidikan terakhir yang ditempuh oleh seorang auditor. Batubara (2008) menjelaskan bahwa kualitas pemeriksa dituntut untuk lebih tinggi dari pada pelaksana, sehingga pemeriksa dapat melakukan penilaian atas ketaatan pelaksana terhadap standar yang berlaku, dan hal itu dapat tercapai jika auditor memiliki latar belakang pendidikan yang sesuai dengan bidang yang diperiksa. Latar belakang pendidikan mencerminkan akumulasi ilmu pengetahuan yang dimiliki oleh auditor yang dapat digunakan sebagai bekal dalam melaksanakan tugas audit, semakin tinggi latar belakang pendidikan maka semakin banyak bekal pengetahuan dan keahlian teknis yang dimiliki oleh seorang auditor.

Kemampuan auditor untuk menemukan kesalahan dan kecurangan selain dipengaruhi oleh kompetensinya juga dipengaruhi oleh *auditee*. Auditor akan cenderung menemukan kesalahan dan kecurangan lebih banyak pada *auditee* baru dimana tata kelola keuangannya belum terlalu baik (*not well established*) dibandingkan dengan *auditee* sudah berdiri cukup lama dengan tata kelola keuangan yang sudah mapan. Provinsi Kepulauan Bangka Belitung tergolong provinsi termuda ke 4 (Provinsi ke 31) yang berdiri pada tahun 2001. Provinsi ini terdiri dari 8 Entitas yaitu 1 Provinsi, 1 Kota, dan 6 Kabupaten. Sebagai provinsi yang baru, tata kelola pada ke delapan entitas pada Provinsi Kepulauan Bangka Belitung ini masih kurang baik hal ini dapat dilihat dari opini yang diberikan oleh BPK pada tahun 2010 dan 2011 untuk kedelapan entitas tersebut sama yaitu WDP (Wajar Dengan Pengecualian). Berdasarkan hal tersebut maka penelitian ini menggunakan objek penelitian auditor pada kantor perwakilan Provinsi Kepulauan Bangka Belitung.

Penelitian mengenai kualitas hasil pemeriksaan keuangan negara dengan menggunakan jumlah temuan pemeriksaan sebagai proksi dari kualitas hasil pemeriksaan belum terlalu banyak dilakukan. Penelitian yang dilakukan oleh Setyaningrum (2012) menggunakan nilai temuan sebagai proksi dari kualitas audit BPK, selain itu penelitian tersebut menggunakan variabel independen berupa karakteristik auditor dan karakteristik *auditee* serta variabel kontrol berupa umur pemerintah daerah dan kualitas audit tahun lalu. Hasil penelitian menemukan bahwa karakteristik auditor dan karakteristik *auditee* secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit namun secara parsial karakteristik auditor yang terdiri dari latar belakang pendidikan, kecakapan profesional, dan pendidikan profesional berkelanjutan tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit, sedangkan untuk karakteristik *auditee* hanya faktor ukuran pemerintah daerah yang terbukti berpengaruh secara negatif terhadap kualitas audit. Berdasarkan uraian di atas maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **“Faktor – Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Pemeriksaan Keuangan Negara (Studi Kasus Pada BPK RI Perwakilan Provinsi Kepulauan Bangka Belitung)”**.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh dari pelatihan, pengalaman, gender, umur, dan latar belakang pendidikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan bukti empiris dalam kerangka *agency theory* mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan selain itu juga mampu memberikan masukan kepada BPK RI tentang faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan terutama untuk peningkatan kompetensi auditor, penyusunan kebijakan penempatan dan rotasi

auditor, rekrutmen auditor, dan penyusunan tim audit agar hasil pemeriksaan yang berkualitas dapat diperoleh.

## **2. TINJAUAN PUSTAKAN DAN PERUMUSAN HIPOTESIS**

### **2.1 Agency Theory**

*Agency Theory* atau teori keagenan menjelaskan tentang hubungan antara agen dengan prinsipal. Prinsipal menunjuk agen untuk menjalankan layanan sesuai dengan kepentingan prinsipal. Dalam teori ini masing-masing pihak baik prinsipal maupun agen bertindak untuk kepentingannya sendiri (opportunistis). Agen akan berupaya untuk meningkatkan imbalan yang diterima baik dalam bentuk gaji, bonus atau bahkan investasinya dalam perusahaan. Pemegang saham akan berupaya untuk memperoleh dividen dalam jumlah yang lebih besar, dan begitupula kreditur akan berupaya agar pokok hutang dan bunganya dapat dikembalikan secara tepat waktu. Agen sebagai pihak yang memiliki informasi secara lengkap mengenai operasional perusahaan merupakan pihak yang diuntungkan, sebaliknya pemegang saham dan kreditur sebagai pihak yang memiliki akses terbatas atas informasi merupakan pihak yang dirugikan. Adanya perbedaan kemampuan akses atas informasi ini menimbulkan permasalahan yang disebut sebagai *Asymetri Information*. *Asymetri Information* ini akan mendorong terciptanya permasalahan agensi (*agency problem*) karena prinsipal akan sulit untuk mengontrol perilaku dari agennya.

Hubungan keagenan tidak hanya terjadi dalam sektor privat namun juga terdapat pada sektor publik (Zimmerman,1997) dalam Setyaningrum (2012). Abdullah dan Asmara (2006) menjelaskan bahwa dalam hubungan keagenan antara legislator sebagai prinsipal dan eksekutif sebagai agen, Eksekutif sebagai pihak yang memiliki akses informasi yang lebih banyak akan bersikap opportunistis dengan memaksimalkan anggarannya, sedangkan legislator sebagai prinsipal yang memiliki kepentingan untuk mengusulkan program-program yang mendukung kepentingan dari konstituennya tidak memiliki informasi yang cukup apakah program-programnya tersebut telah benar-benar dilaksanakan oleh eksekutif. Sedangkan dalam hubungan keagenan antara publik sebagai prinsipal dan legislator sebagai agen, publik tidak memiliki akses yang cukup terhadap informasi apakah legislator telah membuat suatu kebijakan publik yang memihak kepada kepentingan mereka. Permasalahan tersebut hanya diatasi dengan adanya mekanisme pengawasan dan pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK sesuai dengan Undang-undang nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara Pasal 2 ayat 2.

### **2.2 Pemeriksaan Keuangan Negara**

Pemeriksaan merupakan proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara. Keuangan Negara didefinisikan semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Lingkup keuangan negara dijelaskan secara rinci pada pasal 2 adalah :

1. Hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
2. Kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar
3. Tagihan pihak ketiga;
4. Penerimaan negara;
5. Pengeluaran negara;
6. Penerimaan daerah;
7. Pengeluaran daerah;

8. Kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/ perusahaan daerah;
9. Kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;
10. Kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

Jadi selama informasi keuangan mengenai beberapa hal yang telah dijelaskan di atas, BPK memiliki kewenang untuk melakukan pemeriksaan.

### 2.3 Kerugian Negara

Kewenangan BPK dalam menghitung kerugian negara memiliki peranan yang sangat penting terutama dalam rangka pemberantasan tindak pidana korupsi di Indonesia. Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang tindak pidana korupsi pasal 2 menyatakan bahwa suatu tindak pidana dapat dikatakan sebagai tindak pidana korupsi apabila memenuhi tiga unsur yaitu :

1. Perbuatan secara melawan hukum;
2. Perbuatan tersebut bertujuan untuk memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi
3. Perbuatan tersebut merugikan keuangan negara atau perekonomian negara.

Peranan BPK terletak pada pemenuhan unsur ketiga dari tindak pidana korupsi yaitu unsur kerugian negara. Hasil perhitungan kerugian negara ataupun temuan kerugian negara yang diungkapkan oleh BPK akan membantu penyelesaian suatu tindak pidana korupsi. Jadi semakin banyak perhitungan kerugian negara serta temuan yang diungkapkan oleh pemeriksa BPK, semakin baik kualitas pemeriksaan yang dilakukan BPK.

### 2.4 Definisi Kualitas Hasil Pemeriksaan

Kualitas hasil pemeriksaan menunjukkan mutu dari hasil pemeriksaan. Masyarakat memiliki ekspektasi bahwa hasil pemeriksaan BPK harus menungkapkan sebanyak mungkin temuan kesalahan dan kecurangan yang dilakukan oleh *auditee*. Semakin banyak temuan yang diungkapkan maka semakin berkualitas hasil pemeriksaannya. Kualitas hasil pemeriksaan sebagai output dari proses audit juga dapat dijadikan sebagai tolak ukur untuk menilai seberapa bermutukah pemeriksaan yang telah dilakukan (kualitas audit). Hal ini sesuai dengan definisi dari kualitas audit yang dijelaskan oleh *International Auditing and Assurance Standar Board* (2011). IAASB menjelaskan bahwa terdapat 3 faktor yang mempengaruhi kualitas audit yaitu :

1. *Input Factor*  
Faktor input yang mempengaruhi kualitas audit adalah kompetensi dari *auditor* seperti keahlian, pengalaman, nilai etika, pola pikir. Selain itu faktor input lain adalah proses audit yang dilakukan seperti metodologi audit, efektivitas dari *audit tool* yang digunakan.
2. *Output Factor*  
Salah satu faktor output yang mempengaruhi kualitas audit adalah laporan *auditor*. Laporan *auditor* sebagai *outcome* dari proses audit mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit
3. *Context Factor*  
Tata kelola dari kantor akuntan publik juga dipandang sebagai faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Kantor akuntan publik dipandang dapat menciptakan iklim transparansi dan perilaku etis bagi para *auditornya*.

Definisi dari kualitas audit lainnya dijelaskan oleh Walkins *et., al* (2004) dalam Erna dan Rahmat (2010) antara lain :

1. DeAngelo (1981b) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas nilai-nilai-pasar bahwa laporan keuangan mengandung kekeliruan material dan *auditor* akan menemukan dan melaporkan kekeliruan material tersebut.
  2. Lee, Liu, dan Wang (1999) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor tidak akan melaporkan laporan audit dengan opini wajar tanpa pengecualian untuk laporan keuangan yang mengandung kekeliruan material.
  3. Titman dan Trueman (1986), Beatty (1986), Krinsky dan Rotenberg (1989), dan Davidson dan Neu (1993). Menjelaskan bahwa kualitas audit diukur dari akurasi informasi yang dilaporkan oleh auditor.
  4. Wallace (1980) menyebutkan kualitas audit ditentukan dari kemampuan audit untuk mengurangi noise dan bias dan meningkatkan kemurnian (*fineness*) pada data akuntansi.
- Kualitas hasil pemeriksaan dalam penelitian ini menggunakan definisi kualitas audit menurut DeAngelo (1981b) probabilitas nilai-nilai-pasar bahwa laporan keuangan mengandung kekeliruan material dan auditor akan menemukan dan melaporkan kekeliruan material tersebut.

## **2.5 Faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan dan perumusan hipotesis**

### **2.5.1 Pelatihan**

Chrisogonus D Pramudyo (2007:16) mendefinisikan pelatihan sebagai proses pembelajaran yang dirancang untuk mengubah kinerja orang dalam melakukan pekerjaannya. Brown dan Stanner (1983) dalam Ainina (2011) menjelaskan bahwa perbedaan pengetahuan di antara auditor akan berpengaruh terhadap cara auditor menyelesaikan sebuah pekerjaan. Dalam mendeteksi sebuah kesalahan, seorang auditor harus didukung dengan pengetahuan tentang apa dan bagaimana kesalahan tersebut terjadi. Pengetahuan atas hal tersebut hanya dapat diperoleh melalui pelatihan secara berkala.

Kewajiban auditor untuk meningkatkan kompetensi teknisnya melalui pelatihan juga telah diatur dalam SPKN yang menyebutkan bahwa setiap pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan, setiap 2 tahun harus menyelesaikan paling tidak 80 jam pendidikan yang secara langsung meningkatkan kecakapan profesional pemeriksa untuk melaksanakan pemeriksaan. Sedikitnya 24 jam dari 80 jam pendidikan tersebut harus dalam hal yang berhubungan langsung dengan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara di lingkungan pemerintah atau lingkungan yang khusus dan unik di mana entitas yang diperiksa beroperasi. Sedikitnya 20 jam dari 80 jam tersebut harus diselesaikan dalam 1 tahun dari periode 2 tahun.

Pelatihan diukur dengan jumlah pelatihan yang diikuti oleh seorang auditor. Jika seorang auditor memiliki pelatihan yang tinggi atau banyak mengikuti pelatihan maka pengetahuan auditor tersebut akan bertambah, dengan pengetahuan dan keterampilan yang semakin bertambah maka auditor akan lebih mudah untuk mendeteksi titik-titik kritis terjadinya kesalahan dan kecurangan. Semakin banyak titik-titik kritis yang dapat diidentifikasi oleh auditor maka semakin tinggi kemungkinan auditor tersebut untuk menemukan serta mengungkapkan kesalahan dan kecurangan yang dilakukan oleh *auditee*, sehingga laporan hasil pemeriksaannya pun akan menjadi berkualitas. Berdasarkan uraian mengenai pelatihan dan pengaruhnya terhadap kualitas hasil pemeriksaan, maka dapat dibuat rumusan hipotesis sebagai berikut

**H1 : Variabel Pelatihan berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan**

### **2.5.2 Pengalaman**

Pengalaman kerja merupakan sebuah ukuran tentang lama waktu atau masa kerjanya yang telah ditempuh oleh seseorang dalam memahami tugas-tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakannya dengan baik (Foster 2001:74). Menurut Idris Saputra (2002) Pengalaman kerja membuat seseorang dapat meningkatkan pengetahuan teknis maupun ketrampilan kerja dengan mengamati orang lain, menirukan, dan melakukan sendiri tugas-tugas pekerjaan yang ditekuni. Choo dan Trotman (2001) dalam Batubara (2008) menemukan bahwa item-item

yang tidak umum (*atypical*) lebih banyak ditemukan oleh auditor yang berpengalaman dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman.

Bonner (1991) menyebutkan beberapa penelitian yang menunjukkan bahwa pengalaman mempengaruhi auditor *judgement* yaitu Moriarity (1979) menemukan auditor yang berpengalaman menunjukkan kinerja yang lebih baik dalam memprediksi kebangkrutan. Butt (1988) membandingkan antara auditor yang berpengalaman dengan auditor yang belum berpengalaman terutama dalam menilai banyak kesalahan dalam laporan keuangan dan kesalahan kosakata dalam laporan keuangan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa auditor yang berpengalaman memiliki kemampuan yang lebih baik dalam menemukan kesalahan dalam laporan keuangan dibandingkan dengan auditor yang belum berpengalaman. Frederick dan Libby (1986) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman memiliki kemampuan yang lebih baik dalam memprediksi kelemahan pengendalian internal dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman

Dari beberapa penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa ketika seorang auditor memiliki pengalaman audit yang tinggi maka kemampuan teknis dan intuisinya akan meningkat, dengan kemampuan dan intuisi yang meningkat maka auditor tersebut akan lebih cermat untuk mengidentifikasi setiap permasalahan dan akan lebih banyak menemukan kesalahan serta kecurangan yang dilakukan oleh *auditee*. Berdasarkan uraian mengenai pengalaman dan pengaruhnya terhadap kualitas hasil pemeriksaan, maka dapat dibuat rumusan hipotesis sebagai berikut

**H2 : Variabel Pengalaman berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan**

### 2.5.3 Gender

Menurut Fakhri (2003) dalam Widiarta (2013), gender didefinisikan sebagai sifat yang melekat pada kaum laki-laki maupun perempuan yang dikonstruksi secara sosial maupun kultural. Meyers dan Levy (1989) dalam O'Donnell dan Johnson (2000) menjelaskan bahwa wanita memiliki cara yang berbeda dalam memproses informasi. Selectivity Hypothesis yang diperkenalkan oleh Meyers dan Levy (1989) memprediksi bahwa wanita akan cenderung menggunakan strategi pemrosesan informasi yang elaboratif (tekun dan cermat), baik dalam menghadapi tugas yang sederhana dan rumit, sebaliknya pria akan cenderung untuk menggunakan strategi pemrosesan heuristik yang meminimalkan beban informasi hanya apabila tugas yang dihadapi adalah tugas yang sederhana.

Pria akan cenderung beralih kepada strategi pemroses elaboratif ketika tugas yang dihadapi adalah tugas yang bersifat kompleks. Jika dihubungkan dengan waktu penyelesaian tugas, Pria akan jauh lebih cepat dalam mengerjakan tugas yang sederhana karena strategi pemrosesan heuristik yang digunakan pria dapat digunakan lebih cepat jika dibandingkan strategi pemrosesan elaboratif yang digunakan wanita. Wanita cenderung lebih efisien ketika menghadapi tugas yang bersifat kompleks karena wanita lebih terlatih dalam menggunakan strategi elaboratif dibandingkan dengan pria yang jarang menggunakan strategi tersebut. Berdasarkan uraian di atas mengenai *gender* dan pengaruhnya terhadap kualitas hasil pemeriksaan, maka dapat dibuat rumusan hipotesis sebagai berikut:

**H3 : Variabel Gender berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan**

### 2.5.4 Umur

Sasongko (2007:4) dalam Widiarta (2013) menjelaskan bahwa umur merupakan faktor level individu yang mempengaruhi profesionalisme auditor. Semakin berumur seorang auditor maka semakin banyak pengalaman yang dimiliki oleh auditor tersebut, semakin banyak pengalaman yang dimiliki maka akan semakin tajam intuisi dari auditor tersebut terutama untuk mengidentifikasi titik-titik kritis (*red flag*) dari suatu kecurangan atau *fraud*. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dibuat rumusan hipotesis sebagai berikut

**H4 : Variabel Umur berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan**

### 2.5.5 Latar Belakang Pendidikan

Latar belakang pendidikan merupakan pendidikan terakhir yang ditempuh oleh auditor sebelum menjalankan tugasnya. Konsep dan dasar-dasar dalam melakukan audit diperoleh oleh seseorang melalui pendidikan yang ditempuhnya. Walkins *et.,al* (2004) dalam Erna dan Rahmat menjelaskan bahwa kualitas audit harus diukur dengan menggunakan *monitoring strength*. *monitoring strength* merupakan kompetensi dan independensi aktual dari seorang auditor. Auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki kemampuan teknologi, memahami dan melaksanakan prosedur audit yang benar, memahami dan menggunakan metode penyampelan yang benar.

Batubara (2008) dalam Setyaningrum (2012) menjelaskan bahwa kualitas pemeriksa dituntut untuk lebih tinggi daripada pelaksana, sehingga pemeriksa dapat melakukan penilaian atas ketaatan pelaksana terhadap standar yang berlaku, dan hal itu dapat tercapai jika auditor memiliki latar belakang pendidikan yang sesuai dengan bidang yang diperiksa. Akumulasi pengetahuan yang dimiliki oleh seorang auditor melalui latarbelakang pendidikannya sangat mempengaruhi kemampuannya dalam melakukan audit dan kualitas dari laporan audit yang dihasilkan. Berdasarkan uraian di atas mengenai latar belakang pendidikan dan pengaruhnya terhadap kualitas hasil pemeriksaan, maka dapat dibuat rumusan hipotesis sebagai berikut :

**H5 : Variabel Latar belakang pendidikan berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan**

## 3. METODOLOGI PENELITIAN

### 3.1 Pendekatan Penelitian

Penelitian ini tergolong penelitian kuantitatif dengan statistik sebagai alat analisis utama. Berdasarkan tujuan penelitiannya, maka penelitian ini dikategorikan sebagai penelitian dasar (*basic reasearch*) karena penelitian ini bertujuan untuk mengembangkan dan mengevaluasi konsep-konsep teoritis yang berkaitan dengan kualitas hasil pemeriksaan. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah deduktif karena dalam penelitian ini hasil pengujian data digunakan sebagai dasar untuk menarik kesimpulan penelitian. (Idriaantoro dan Supomo, 2013:23).

### 3.2 Tempat dan Waktu Penelitian

Penelitian ini dilakukan di Indonesia tepatnya di kota Malang. Jenis Data yang digunakan adalah data sekunder (pelatihan, pengalaman, *gender*, umur, latar belakang pendidikan dan jumlah temuan pemeriksaan). Pengumpulan data (pelatihan, pengalaman, umur, *gender*, dan latar belakang pendidikan) dilakukan dengan mengirimkan permintaan data resmi ke kantor BPK RI Perwakilan Provinsi Kepulauan Bangka Belitung dan kemudian data dikirimkan kembali melalui *e-mail*. Temuan pemeriksaan diidentifikasi dengan cara melakukan komunikasi melalui *handphone* (BBM, *Whats app*) dengan anggota tim pemeriksa.

### 3.3 Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pemeriksa (auditor) pada kantor BPK RI Perwakilan Provinsi Kepulauan Bangka Belitung yang melaksanakan tugas pemeriksaan selama periode 2010 sampai akhir tahun 2011. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh pemeriksa pada Kantor Perwakilan Provinsi Kepulauan Bangka Belitung yang mengungkapkan adanya temuan dalam tugas pemeriksaannya baik pada tahun 2010 maupun tahun 2011. Pada tahun 2010 jumlah auditor (anggota tim) yang melakukan tugas pemeriksaan (populasi) adalah sebanyak 37, dan pada tahun 2011 jumlah auditor yang melakukan tugas pemeriksaan sebanyak 34. Dari kedua tahun tersebut jumlah auditor (anggota tim) yang secara konsisten mengungkapkan adanya temuan dalam tugas pemeriksaannya berjumlah 30 auditor. Sehingga sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebanyak 60 sampel (30 auditor pada tahun 2010 dan 30 auditor pada tahun 2011). Pemilihan sampel menggunakan metode *purposive sampling* yaitu pemilihan sampel yang didasarkan pada tujuan dan masalah



penelitian (Indriantono dan Supomo, 2013:131). Kriteria pemilihan sampel yang digunakan adalah :

1. Pemeriksa yang melakukan tugas pemeriksaan pada tahun 2010 dan 2011 dan berperan sebagai anggota tim.
2. Pemeriksa tersebut konsisten mengungkapkan temuan baik pada tugas pemeriksaan 2010 dan 2011

### 3.4 Definisi Konseptual dan Operasional Variabel

Definisi konseptual dan operasional variabel dijelaskan secara ringkas dalam tabel berikut :

Simbol	Variabel Independen	Pengukuran
Y	Kualitas Hasil Pemeriksaan (ADQLT)	Jumlah Temuan Pemeriksaan
B <sub>1</sub>	Pelatihan (TRAIN)	Jumlah Pelatihan
B <sub>2</sub>	Pengalaman (EXPR)	Jumlah Pengalaman Audit
B <sub>3</sub>	Gender (GEN)	Variabel Dummy, Pria = 1 Wanita = 0
B <sub>4</sub>	Umur (AGE)	Jumlah Umur
B <sub>5</sub>	Latarbelakang Pendidikan (EDUC)	Variabel Dummy, S1 = 1 D3 = 0

### 3.5 Metode Pengumpulan Data

#### 3.5.1 Jenis Data

Seluruh data baik data variabel dependen maupun variabel independen dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data yang digunakan dalam penelitian ini juga merupakan data *pooled* yaitu data setiap auditor BPK RI perwakilan Provinsi Kepulauan Bangka Belitung untuk jangka waktu 2 tahun yaitu mulai 2010 sampai dengan akhir 2011.

#### 3.5.2 Teknik Pengumpulan Data

Prosedur pengumpulan data dilakukan dengan teknik dokumentasi dan wawancara tidak terstruktur. Sumber data diperoleh langsung dari BPK RI Perwakilan Provinsi Kepulauan Bangka Belitung. Data mengenai jumlah temuan pemeriksaan diperoleh dari data IHPS (Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semesteran) yang dikirimkan melalui e-mail, untuk memisahkan temuan-temuan tersebut dilakukan konfirmasi secara lisan kepada para anggota tim pemeriksa. Data yang diperlukan untuk penelitian ini terdiri dari :

1. Jumlah temuan pemeriksaan selama kurun waktu 2010-2011 diperoleh melalui data IHPS (Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester). Konfirmasi secara lisan dilakukan kepada setiap anggota tim pemeriksa untuk mengidentifikasi auditor yang mengungkapkan temuan-temuan tersebut.
2. Laporan Bezzeting pegawai untuk mengetahui umur dan latar belakang pendidikan dari setiap auditor
3. Data Supporting IKU 5 untuk mengetahui jumlah pelatihan yang telah diikuti setiap auditor.
4. Buku profil perwakilan untuk mengetahui jumlah pengalaman audit yang dimiliki oleh masing-masing auditor.

### 3.6 Metode Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dimana statistik merupakan alat analisis utamanya. Alat statistik yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi linier berganda (*Multiple linier regresion*) dengan bantuan *software* statistik SPSS 17. persamaan regresi dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$ADQLT = \alpha_1 + \beta_1 TRAIN + \beta_2 EXPR + \beta_3 GEN + \beta_4 AGE + \beta_5 EDUC + \varepsilon$$

Keterangan	
$\alpha_1$	= Konstanta
$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$	= Koefisien Regresi
TRAIN	= Pelatihan
EXP	= Pengalaman
GEN	= Gender
AGE	= Umur
EDU	= Latarbelakang Pendidikan
E	= Error

### 3.6.1 Metode Statistik Deskriptif

Statistik digunakan untuk menggambarkan dan meringkas hal-hal penting dari data. Hal-hal penting tersebut antara lain berupa nilai maksimum dan minimum, standar deviasi, frekuensi, penyebaran dan pemusatan data. Santoso (2012:29) menjelaskan bahwa statistik deskriptif digunakan untuk mendeskripsikan data yang telah diperoleh untuk masing-masing variabel penelitian tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku umum

### 3.6.2 Uji Asumsi Klasik

Setelah data dideskripsikan maka langkah selanjutnya adalah melakukan pengujian asumsi klasik. Uji asumsi klasik ini digunakan untuk memastikan bahwa regresi yang dilakukan bermanfaat karena telah memenuhi asumsi klasik (*BLUE- Best Linier Unbiased Estimator*). Uji Asumsi klasik yang dilakukan terdiri dari Uji normalitas data, Uji Heterokedastisitas, Uji Multikolinearitas, dan Uji Autokorelasi.

### 3.6.3 Uji Hipotesis

Hasil pengujian hipotesis akan digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan terkait dengan hubungan antara variabel dependen dan independen. Terdapat tiga pengujian yang akan dilakukan pada tahapan ini yaitu

#### 1. Uji t

Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui apakah variabel independen secara parsial/berpengaruh terhadap variabel dependen. Pengujian dilakukan dengan menggunakan *significance level* 0,05. Jika *significance level* berada di atas 0,05, hipotesis ditolak atau dapat diartikan bahwa variabel independen tidak berpengaruh secara parsial terhadap variabel dependen. Sebaliknya, ketika *significance level* berada di bawah 0,05, hipotesis diterima atau dapat diartikan bahwa variabel independen berpengaruh secara parsial terhadap variabel dependen

#### 2. Uji F

Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui apakah variabel independen secara simultan berpengaruh terhadap variabel dependen. Seperti halnya uji t dalam uji F *significance level* yang digunakan adalah 0,05. Apabila *significance level* lebih besar dari 0,05 maka hipotesis ditolak atau dapat diartikan bahwa variabel independen tidak berpengaruh secara simultan terhadap variabel dependen. Sebaliknya, ketika *significance level* lebih kecil dari 0,05 maka hipotesis diterima atau dapat diartikan bahwa variabel independen berpengaruh secara simultan terhadap variabel dependen

#### 3. Koefisien Determinasi

Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui seberapa besar (presentase) variasi variabel independen berpengaruh terhadap variabel independen. Nilai koefisien determinasi terletak antara 0 dan 1 ( $0 < R^2 < 1$ ). Semakin tinggi nilai  $R^2$  dari model regresi maka hasil regresi semakin baik. Nilai  $R^2$  yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependennya (Ghozali, 2005:83).

#### 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

##### 4.1 Hasil Analisis

##### 4.1.1 Analisa Statistik Deskriptif

Hasil statistik deskriptif terhadap variabel penelitian disajikan pada tabel 4.1. berikut ini.

**Tabel 4.1 Hasil Uji Statistik Deskriptif**

Variabel	Mean	Standar Deviation	Max	Min
Kualitas Hasil Pemeriksaan (Y)	10,53	6,922	33	1
Pelatihan (X1)	2,20	1,412	6	0
Pengalaman (X2)	2,87	1,455	5	1
Gender (X3)	VD *)	VD *)	1	0
Umur (X4)	26,57	3,072	36	22
Latar Belakang Pendidikan (X5)	VD *)	VD *)	1	0

Sumber : Data diolah tahun 2010-2011

VD : Variabel Dummy

Setiap auditor BPK RI Perwakilan Provinsi Kepulauan Bangka Belitung pada tahun 2010 sampai dengan 2011 rata-rata menemukan permasalahan dan mengungkapkan temuan sejumlah 10.53 temuan. Dengan temuan terbesar adalah sejumlah 33 temuan dan jumlah temuan terkecil adalah 1 temuan. Rata-rata pelatihan yang diikuti oleh setiap auditor adalah sebanyak 2,20. Jumlah pelatihan terbanyak yang diikuti oleh seorang auditor adalah 6 pelatihan dan terdapat auditor yang belum mengikuti pelatihan. Adanya auditor yang belum mengikuti pelatihan namun tetap ditugaskan untuk melakukan pemeriksaan dikarenakan jumlah SDM yang masih terbatas pada 2 tahun tersebut. Rata-rata pengalaman audit yang dimiliki oleh setiap auditor adalah 2.87 kali. Dengan pengalaman terbanyak adalah 5 kali pemeriksaan dan terendah adalah 1 kali pemeriksaan. Rata-rata auditor pada kurun waktu 2010 – 2011 berumur 26,57. Auditor yang memiliki usia paling tinggi adalah 36 dan terendah 22.

##### 4.1.2 Analisa Uji Asumsi Klasik

##### 4.1.2.1 Uji Normalitas

Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui apakah dalam sebuah model regresi, *error* yang dihasilkan mempunyai distribusi normal atau tidak. Apabila suatu model regresi *error*-nya telah terdistribusi normal maka uji statistik yang dilakukan dalam penelitian akan valid. Pengujian normalitas data dapat dilakukan melalui 3 cara yaitu melihat histogram, *normal probability plot*, dan Uji Kolmogorov Smirnov. Hasil diagram histogram dan grafik *normal probability plot* menunjukkan bahwa *error* model regresi terdistribusi normal. Hasil perhitungan Kolmogorov Smirnov menunjukkan nilai Asym Sig sebesar 0.316 ( $>0,05$ ) atau dapat diartikan bahwa *error* data terdistribusi secara normal.

##### 4.1.2.2 Uji Multikolinearitas

Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui apakah pada sebuah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Model regresi yang baik adalah model yang semua variabel independennya tidak berhubungan erat satu sama lain, Multikolinearitas dapat dideteksi dengan menggunakan besaran VIF (*Variance Inflation Factor*) dan *tolerance*. Model yang dianggap bebas dari masalah multikolinearitas adalah model yang mempunyai  $VIF < 10$  dan mempunyai angka *tolerance*  $> 10\%$ .

Berdasarkan tabel hasil perhitungan nilai toleransi menunjukkan bahwa tidak ada variabel independen yang memiliki nilai toleransi dibawah 10%. Hasil perhitungan VIF juga menunjukkan bahwa tidak ada variabel independen yang mempunyai nilai VIF di atas 10. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada masalah multikolinearitas antar variabel independen dalam penelitian ini.

#### 4.1.2.3 Uji Heterokedastisitas

Pengujian ini digunakan untuk mengetahui apakah dalam sebuah model regresi, terjadi ketidaksamaan varians pada residual (*error*) dari satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika dalam model regresi terdapat masalah heterokedastisitas maka uji t menjadi tidak menentu, penelitian menjadi tidak jelas apakah variabel yang diuji hubungannya atau pengaruhnya signifikan atau tidak. Untuk memastikan tidak terjadi masalah heterokedastisitas maka dilakukan pengujian park. Jika dari hasil pengujian park tidak ada logaritma natural dari variabel independen yang signifikan pada level signifikansi 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heterokedastisitas. Dari hasil pengujian menunjukkan bahwa seluruh variabel independen baik secara parsial maupun simultan memiliki nilai signifikansi lebih dari 0,05 sehingga dapat dikatakan model regresi bebas dari masalah heterokedastisitas

#### 4.1.2.4 Uji Autokorelasi

Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui apakah dalam sebuah model regresi linier terdapat korelasi antara kesalahan pengganggu dalam periode t dengan kesalahan periode t-1. Alat statistik yang digunakan untuk memprediksi adanya masalah autokorelasi adalah *Durbin Watson Test* (D-W). Kriteria yang digunakan adalah bahwa jika nilai (D-W) terletak di antara -2 sampai dengan 2 ( $-2 < D-W < 2$ ) maka model regresi dapat dikatakan bebas dari masalah autokorelasi. Hasil perhitungan menunjukkan bahwa nilai D-W adalah sebesar 1,754 sehingga model regresi dapat dikatakan bebas dari masalah autokorelasi.

#### 4.1.3 Hasil Pengujian Hipotesis

Hasil pengujian hipotesis meliputi variabel pelatihan, pengalaman, *gender*, umur, dan latar belakang pendidikan sebagai variabel independen dan kualitas hasil pemeriksaan sebagai variabel dependen. Berikut ini hasil uji hipotesis yang ditunjukkan pada tabel 4.4

Tabel 4.4. Hasil Uji Hipotesis Kualitas hasil pemeriksaan

Variabel	Koefisien Regresi	Std. Error	Nilai P
Konstanta	6.101	6.385	0.344
Pelatihan	1.333	0.606	0.032*
Pengalaman	3.004	0.534	0.000*
<i>Gender</i>	1.337	1.403	0.345
Umur	-0.335	0.282	0.240
Latar Belakang Pendidikan	1.092	1.731	0.531
R	0.819		
R <sup>2</sup>	0.670		
Adjusted R <sup>2</sup>	0.640		
Nilai F	21.945		0.000

Sumber : Data diolah tahun 2010-2011

\*) Signifikan secara statistik pada  $\alpha = 5\%$

Hasil adjusted R<sup>2</sup> sebesar 0,64 menunjukkan bahwa 64% kualitas hasil pemeriksaan dapat dijelaskan oleh variasi pelatihan, pengalaman, *gender*, umur, dan latar belakang pendidikan, sedangkan sisanya sebesar 36% (100% - 64%) dijelaskan oleh sebab-sebab lain selain ke lima variabel tersebut. Hasil uji F atau ANOVA menunjukkan bahwa nilai F hitung adalah 21.945 dengan probabilitas sebesar 0,000 ( $< 0,05$ ). Artinya bahwa model regresi dapat digunakan untuk memprediksi kualitas hasil pemeriksaan atau dapat dikatakan bahwa variabel pelatihan, pengalaman, *gender*, umur dan latar belakang pendidikan secara simultan berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Berdasarkan tabel 4.4. maka persamaan penelitian yang dapat dibentuk adalah sebagai berikut :

Kualitas hasil pemeriksaan = 6.101 + 1.333 pelatihan + 3.004 pengalaman+ 1.337 *gender* - 0.335 umur + 1.092 latar belakang pendidikan.

Berdasarkan hasil pengujian di atas maka dapat disimpulkan bahwa apabila semua konstan atau tidak ada pengaruh dari pelatihan (TRAIN), pengalaman (EXPR), *Gender* (GEN), umur (AGE), dan Latar belakang pendidikan (EDUC) maka kualitas hasil pemeriksaan atau jumlah temuan diprediksi sebesar 6 temuan. Koefisien regresi pelatihan (TRAIN) sebesar 1.336 menunjukkan bahwa setiap kenaikan jumlah pelatihan se besar 1% akan menaikkan pelatihan sebesar 1.336% sehingga akan meningkatkan jumlah temuan atau kualitas hasil pemeriksaan. Demikian juga untuk koefisien regresi variabel independen lainnya akan menaikkan atau menurunkan besarnya kualitas hasil pemeriksaan sesuai dengan besar kecilnya masing-masing koefisien regresi variabel independen tersebut. Selain itu juga dapat diketahui pula bahwa variabel kualitas hasil pemeriksaan (AUDQLT) dipengaruhi oleh pelatihan (TRAIN) dan pengalaman (EXPR).

## 4.2 Pembahasan Hasil Penelitian

### 4.2.1 Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas hasil pemeriksaan

#### 4.2.1.1 Pelatihan

Pelatihan berpengaruh terhadap kemampuan auditor untuk menemukan kesalahan serta kecurangan dan mengungkapkan hal tersebut dalam temuan atau kualitas hasil pemeriksaan sehingga  $H_1$  **diterima**. Hal ini dapat dilihat pada tabel 4.4 dimana nilai p adalah sebesar 0,032 jauh lebih kecil dari 0,05. Hal ini selaras dengan penelitian yang dilakukan oleh Batubara (2008) yang menemukan bahwa pendidikan profesional berkelanjutan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan. Namun sebaliknya hal ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Setyaningrum (2012) yang menemukan bahwa pendidikan profesional berkelanjutan (pelatihan) tidak mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan BPK RI.

Auditor dalam melaksanakan tugas pemeriksaan dituntut untuk memiliki pengetahuan yang lebih tinggi dibandingkan *auditee*. Hal ini dimaksudkan agar auditor dapat melakukan evaluasi atas kinerja *auditee* dengan lebih efektif dan efisien. Pengetahuan akan kegiatan operasional dan segala sesuatu yang berhubungan dengan *auditee* diperoleh melalui pelatihan. Semakin banyak pelatihan yang diikuti oleh auditor maka semakin mendalam pengetahuan yang dimiliki oleh auditor mengenai *auditee*. Pengetahuan tersebut akan meningkatkan kemampuan auditor untuk mengidentifikasi titik-titik kritis terjadinya kesalahan oleh *auditee*. Semakin banyak titik-titik kritis yang dapat diidentifikasi oleh auditor maka semakin tinggi kemungkinan auditor untuk menemukan kesalahan dan mengungkapkan kesalahan tersebut dalam temuannya. Hasil ini konsisten dengan penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa semakin banyak pelatihan yang diikuti oleh auditor maka semakin mendalam pengetahuan auditor akan *auditee* yang pada akhirnya akan meningkatkan kemampuan auditor untuk menemukan kesalahan dan mengungkapkan kesalahan tersebut dalam temuan.

#### 4.2.1.2 Pengalaman

Pengalaman berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan sehingga  $H_1$  **diterima**. Hal ini dapat dilihat pada tabel 4.4 yang nilai P adalah sebesar 0.000 lebih kecil dari 0.05. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan hasil penelitian setyaningrum (2012). Namun hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh batubara (2008). Menurut peneliti, pengalaman audit merupakan pengetahuan atas hal yang telah terjadi dalam suatu penugasan audit. Hal-hal tersebut antara lain bagaimana cara auditor berkomunikasi dengan *auditee*, bagaimana seorang auditor merancang prosedur audit alternatif untuk menemukan kecurangan dan kesalahan, dan bagaimana auditor melakukan prosedur audit secara efektif dan efisien, dan lain lain. Pengetahuan atas hal-hal tersebut hanya akan diperoleh oleh auditor melalui serangkaian penugasan audit yang dilakukannya. Melalui penugasan auditnya, seorang auditor dapat mempelajari bagaimana cara yang digunakan oleh auditor senior untuk

menemukan kesalahan dan kecurangan. Ketika auditor pemula mengetahui bagaimana auditor yang lebih senior dapat menemukan kesalahan atau kecurangan melalui prosedur audit tertentu maka auditor pemula akan berupaya untuk menggunakan prosedur audit serupa pada entitas audit yang lainnya dan berupaya untuk menemukan kesalahan atau kecurangan yang sama. Jadi semakin banyak penugasan audit yang diikuti oleh seorang auditor maka semakin banyak pengetahuan yang dimiliki oleh auditor tersebut tentang bagaimana suatu kesalahan dan kecurangan terjadi serta prosedur audit apa yang dapat diterapkan untuk mendeteksi kesalahan dan kecurangan tersebut. Pengetahuan yang tinggi akan hal tersebut akan meningkatkan kemampuan auditor untuk menemukan dan mengungkapkan kesalahan serta kecurangan dalam temuannya

#### 4.2.1.3 Gender

*Gender* tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan sehingga  $H_1$  **ditolak**. Hal ini dapat dilihat pada tabel 5.4 dimana nilai  $p$  sebesar 0,345 jauh lebih besar dari 0,05. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Sabrina dan Januarti (2012). Namun hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Widiarta (2013) dan Salsabila (2011). Perbedaan kemampuan mengolah informasi berkaitan dengan kemampuan untuk menemukan kesalahan, namun dalam kenyataannya untuk dapat mengungkapkan suatu kesalahan dalam temuan seorang auditor harus menggunakan *judgement* profesionalnya. *Judgement* profesional dalam pemeriksaan laporan keuangan diperlukan untuk menilai apakah kesalahan yang ditemukan merupakan kesalahan yang material atau tidak. Jika kesalahan yang ditemukan bersifat material maka hal ini akan mempengaruhi opini yang diberikan. *Judgement* profesional seorang auditor dalam pemeriksaan kinerja diperlukan terutama untuk menilai apakah rekomendasi yang akan diberikan akan meningkatkan kinerja *auditee* atau justru akan memberatkan atau menurunkan kinerja dari *auditee*. Selain adanya *judgement* profesional.

Adanya kaidah-kaidah yang dikenal luas dalam audit juga menyebabkan tidak adanya perbedaan kemampuan antara seorang auditor pria dengan auditor wanita dalam menemukan dan mengungkapkan temuan. Salah satu kaidah yang sering digunakan dalam pemeriksaan keuangan adalah *tolerable error*. Kaidah ini menjelaskan batasan tertinggi kesalahan yang dapat ditolerir untuk suatu akun. Apabila kesalahan dalam suatu akun melebihi batas TE ini maka kesalahan tersebut bersifat material dan mempengaruhi opini yang akan diberikan. Adanya kaidah ini akan memudahkan baik auditor pria maupun auditor wanita dalam pengambilan keputusan untuk mengungkapkan adanya temuan. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Jamilah *et al* (2007:14) dalam Salsabilah (2011) menemukan bahwa perbedaan *gender* antara auditor pria dan auditor wanita dengan perbedaan karakter dan sifat yang melekat pada individu masing-masing tidak berpengaruh terhadap *judgement* yang diambilnya. Tidak adanya pengaruh perbedaan *gender* terhadap *judgement* yang diambil auditor inilah yang menyebabkan mengapa tidak ada perbedaan kemampuan dalam menemukan dan mengungkapkan temuan antara auditor pria dan wanita.

#### 4.2.1.4 Umur

Umur tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan sehingga  $H_1$  **ditolak**. Hal ini dapat dilihat pada tabel 4.4. dimana nilai  $p$  sebesar 0,240 jauh di atas 0,05. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Widiarta (2013). Seorang auditor BPK dalam melaksanakan tugasnya dituntut untuk selalu bersikap profesional. Hal ini sesuai dengan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang mewajibkan kepada para auditor untuk mempertahankan integritas, obyektifitas, independensi, serta profesionalismenya dalam melaksanakan tugas pemeriksaan. Profesionalisme ini mengikat untuk seluruh auditor, baik auditor yang masih berstatus *junior* maupun *senior* auditor. Hal inilah yang menjadi salah satu penyebab umur auditor tidak mempengaruhi kemampuannya dalam menemukan dan mengungkapkan temuan.

#### 4.2.1.5 Latar Belakang Pendidikan

Latar belakang pendidikan tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan atau  $H_1$  ditolak, Hal ini dapat dilihat pada tabel 5.4. dimana nilai p sebesar 0,531 jauh di atas 0,05. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Setyaningrum (2012) dan Batubara (2008). Tidak adanya perbedaan kemampuan dalam menemukan dan mengungkapkan temuan antara auditor dengan latar belakang pendidikan Strata 1 dan Diploma 3 disebabkan karena setelah seorang auditor diterima bekerja di BPK maka auditor tersebut harus mengikuti pendidikan dasar sebagai seorang auditor. Dengan adanya pendidikan dasar tersebut maka baik auditor dengan *background* strata 1 maupun diploma 3 memiliki pengetahuan yang sama terkait praktik audit. Pengetahuan yang sama terkait praktik audit yang dimiliki oleh auditor dengan *background* strata 1 maupun diploma 3 menyebabkan kedua tipe auditor tersebut memiliki probabilitas yang sama untuk menemukan kesalahan dan kecurangan serta mengungkapkannya dalam temuan.

Selain adanya pendidikan dasar, faktor lain yang menjelaskan mengapa tidak ada pengaruh signifikan antara latar belakang pendidikan auditor dengan kualitas hasil pemeriksaan adalah faktor karir. Setiap auditor pasti menginginkan karirnya menanjak. Demikian pula dengan auditor dengan *background* diploma 3. Hasil wawancara dengan 3 auditor BPK RI Perwakilan Provinsi Kepulauan Bangka Belitung yang berlatar belakang pendidikan diploma 3 (D3) menunjukkan bahwa adanya pandangan bahwa latar belakang pendidikan berkaitan erat dengan kemampuan, mendorong auditor dengan *background* diploma 3 untuk bersaing dengan auditor yang berlatar belakang pendidikan S1. Salah satu langkah yang dilakukannya adalah dengan berupaya untuk sebanyak mungkin menemukan dan mengungkapkan kesalahan dan kecurangan yang dilakukan oleh auditee agar kinerja dan kemampuannya diakui oleh auditor yang lebih senior maupun oleh atasan langsung.

## 5. KESIMPULAN

### 5.1 Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan keuangan negara adalah pelatihan dan pengalaman. Hasil penelitian ini tidak berhasil menemukan pengaruh *gender*, umur dan latar belakang pendidikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan keuangan negara. Faktor yang paling berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan keuangan negara adalah pengalaman kemudian diikuti oleh pelatihan. Hal tersebut memberikan bukti secara empiris bahwa kemampuan auditor untuk menemukan dan mengungkapkan temuan dipengaruhi oleh pengalaman audit yang dimilikinya serta jumlah pelatihan yang diikutinya.

### 5.2 Keterbatasan Penelitian

1. Variabel dependen kualitas hasil pemeriksaan diproksi dengan menggunakan jumlah temuan pemeriksaan yang diungkapkan oleh auditor merupakan proksi baru. Proksi tersebut sejauh yang peneliti ketahui masih belum pernah digunakan dalam penelitian sebelumnya. Sehingga ketepatan atas penggunaan proksi tersebut masih perlun diuji lebih lanjut dalam penelitian berikutnya.
2. Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini hanya merupakan karakteristik auditor. Untuk mengidentifikasi kemampuan auditor dalam mengungkapkan temuan tidak cukup hanya dilihat dari pihak auditor namun juga perlu mempertimbangkan pihak auditee sehingga dalam penelitian selanjutnya variabel independen perlu ditambahkan karakteristik dari auditee seperti ukuran pemerintah daerah. Agar penelitian lebih komprehensif perlu ditambahkan pula variabel independensi dalam karakteristik auditor. Karena faktor independensi merupakan faktor yang penting yang berkaitan dengan pengungkapan temuan dalam laporan hasil pemeriksaan.
3. Pengukuran variabel latar belakang pendidikan dalam penelitian ini menggunakan skala nominal (variabel dummy), masih terdapat 3 alternatif lain untuk mengukur variabel latar belakang pendidikan yaitu dengan menggunakan skala ordinal, skala interval, dan skala rasio.

4. Objek penelitian ini adalah auditor pada BPK RI Perwakilan Provinsi Kepulauan Bangka Belitung. Dimana jumlah auditor pada kantor tersebut kurang lebih adalah 40 auditor. Dari jumlah tersebut sampel yang digunakan relatif kecil yaitu 60 sehingga variasi data terkait jumlah temuan masih kurang. Selain itu data penelitian ini adalah pooled untuk 2 tahun, dimana temuan hasil penelitian bisa jadi berbeda apabila data yang digunakan adalah cross section.

### 5.3 Saran

1. Dalam penelitian selanjutnya, Variabel kualitas hasil pemeriksaan yang diproksi dengan jumlah temuan perlu diteliti lebih lanjut untuk menemukan konsistensi hasil mengingat proksi atas variabel ini sejauh peneliti ketahui masih belum pernah digunakan pada penelitian sebelumnya.
2. Dalam penelitian selanjutnya akan lebih komprehensif apabila variabel independen tidak hanya mengenai karakteristik auditor tetapi juga perlu menambahkan karakteristik auditee seperti ukuran pemerintah daerah. Ukuran pemerintah daerah sangat penting terutama untuk mengetahui seberapa besar lingkup audit yang akan dilakukan. Alternatif pengukuran untuk ukuran pemerintah daerah dapat menggunakan Logaritma Natural dari total aset sebagaimana telah digunakan dalam penelitian Setyaningrum (2012). Selain penambahan karakteristik auditee dalam variabel independen karakteristik auditor perlu juga ditambahkan variabel independensi. Independensi berkaitan dengan sikap dari auditor yang bebas dari segala tekanan. Auditor yang memiliki independensi akan mengungkapkan setiap temuan dalam laporan hasil pemeriksaan.
3. Pengukuran variabel latar belakang pendidikan dengan menggunakan skala lainnya yaitu skala ordinal, skala interval dan skala rasio dalam penelitian selanjutnya bisa jadi akan menunjukkan hasil penelitian yang berbeda.
4. Objek penelitian selanjutnya lebih baik dilakukan untuk seluruh auditor yang bekerja di seluruh kantor perwakilan (33 provinsi) dengan menggunakan data cross section 2 tahun atau lebih, sehingga data penelitian lebih bervariasi dan hasil *adjusted R<sup>2</sup>* bisa lebih tinggi



## DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, Syukriy dan J. A . Asmara. 2006. *Perilaku Opportunistik dalam Penganggaran Daerah*, Makalah disajikan dalam Simposium Nasional Akuntansi (SNA) IX. IAI. Padang. Hal 7 – 9.
- Amstrong, Michael. 1991. *Personal Management Practice*. Kogan Page : London
- Anoraga, Pandji dan Sri Suyati. 1995. *Perilaku Organisasi (Cetakan Pertama)*. Jakarta: PT Dunia Pustaka Jaya.
- Batubara, Rizal Iskandar. 2008. Analisis Pengaruh Latar Belakang Pendidikan, Kecakapan Profesional, Pendidikan Berkelanjutan dan Independensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan (Studi Empiris pada Bawasko Medan). Tesis. Program Pascasarjana Universitas Sumatera Utara.
- Bernardin dan Russell. 1998. *Human Resource Management*, Second Edition. Singapore: McGraw-Hill Book Co.
- Bonner, Sarah E. 1990. Effect in Auditing: The Role of Task Spesific Knowledge, *The Accounting Review*, P 74-76.
- De Angelo, L.E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*. December. P 183 - 186
- Foster, B. S. dan R. Karen. 2001. *Pembinaan untuk Meningkatkan Kinerja Karyawan*. Jakarta: PPM
- Ghozali, I. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Cetakan IV. Badan Penerbitan Universitas Diponegoro, Semarang.
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo. 2013. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Yogyakarta: BPFE.
- International Auditing and Assurance Standards Board. 2011. *Audit Quality an IAASB Perspective*, New York.
- Irianto, Gugus. 2003. Skandal Korporasi dan Akuntan. *Lintasan Ekonomi*. Vol XX. Hal 104-114.
- Januarti, Indira dan Rr. Sabrina K. 2012. *Pengaruh Pengalaman, Keahlian, Situasi Audit, Etika, dan Gender terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor melalui Skeptisisme Profesional Auditor (Studi Kasus Pada KAP Big Four di Jakarta)*. Makalah disajikan dalam Simposium Nasional Akuntansi (SNA) XV. IAI. Banjarmasin. Hal 9 – 22.

- Jensen, Michael C dan William H Meckling. 1976. Theory of The Firm : Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3.P 305-360
- Jusuf, Haryono. 2001. *Auditing*, Jogjakarta : STIE YKPN.
- Mulyadi. 2002. *Auditing Edisi 6*. Jakarta: Salemba Empat.
- O'Donnell, Ed dan E .N. Johnson. 2000. Gender Effect on Processing Effort During Analytical Procedures. *P 1 – 19*.
- Pramudyo, Chrisogonus D. 2007. *Cara Pinter Jadi Trainer*. Jakarta: Percetakan Galang Press.
- Salsabila, Ainia. 2011. Pengaruh Akuntabilitas, Pengetahuan Audit, dan Gender terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor Internal (Studi Empiris pada Inspektorat Wilayah Provinsi DKI Jakarta). *Skripsi*. Program Sarjana S 1 Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah.
- Santoso, Singgih. 2012. *Aplikasi SPSS pada Statistik Parametrik*. Jakarta: PT Gramedia.
- Saydam, Gouzali. 1996. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Jakarta: PT Toko Gunung Agung.
- Sekaran, Uma dan Bougie, R. 2010. *Research Methods For Business: A Skill Building Approach*. Chicheste: Wiley.
- Setyaningrum, Dyah. 2011. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit BPK RI*. Makalah disajikan dalam Simposium Nasional Akuntansi (SNA) XV. IAI. Banjarmasin.
- Tuanakota, Theodorus M. 2011. *Berpikir Kritis dalam Auditing*, Jakarta: Salemba Empat.
- Tjun, T, L., E.I. Marpaung, dan Santy Setiawan. 2012. Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi* Vol 4 Mei 2012 Hal 33 – 54.
- Widiarta, 2013. Pengaruh Gender, Umur, dan Kompleksitas Tugas Auditor pada Kualitas Audit Kantor Akuntan Publik di Bali. *Skripsi*. Program Sarjana S 1 Universitas Udayana.
- Widiastuty, Erna dan Rahmat Febrianto. 2010. Pengukuran Kualitas Audit : Sebuah Esai. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*. Vol 5 No. 2 Juli. Hal 1- 36.
- Yusuf, Amir. A. 2006. *Auditing (Pendekatan Terpadu)*. Terjemahan Arens dan Loebbecke. 2003. Jakarta: Salemba Empat.

- \_\_\_\_\_, *Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01/K/I-XIII.2/2/2008 Tahun 2008 tentang Panduan Manajemen Pemeriksaan tanggal 19 Februari 2008.*
- \_\_\_\_\_, *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara tanggal 7 Maret 2007.*
- \_\_\_\_\_, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara tanggal 28 April 2003.*
- \_\_\_\_\_, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara tanggal 14 Januari 2004.*
- \_\_\_\_\_, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara tanggal 19 Juli 2004.*
- \_\_\_\_\_, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan tanggal 30 Oktober 2006.*